

**UNIVERSIDAD PANAMERICANA**  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Programa de Actualización de Competencias y  
Cierre Académico



**Principio de libertad de empresa y su vulneración con el  
cierre definitivo del establecimiento comercial**  
-Tesis de Licenciatura-

Denia Catalina Reyes Marroquín

Guatemala, mayo 2019

**Principio de libertad de empresa y su vulneración con el  
cierre definitivo del establecimiento comercial**

-Tesis de Licenciatura-

Denia Catalina Reyes Marroquín

Guatemala, mayo 2019

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General EMBA. Adolfo Noguera Bosque

## **AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA**

Decano Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Vice Decana M. Sc. Andrea Torres Hidalgo

Director de Carrera M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Coordinador de Sedes M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador de Postgrados y

Programa de Equivalencias Integrales M.A. José Luis Samayoa Palacios

Coordinadora de Procesos académicos Licda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, treinta de enero de dos mil dieciocho. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PRINCIPIO DE LIBERTAD DE EMPRESA Y SU VULNERACIÓN CON EL CIERRE DEFINITIVO DEL ESTABLECIMIENTO COMERCIAL**, presentado por **DENIA CATALINA REYES MARROQUÍN**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor al **M. SC. EDGAR AROLDO HICHOS FLORES**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



**MGTR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia

c.c. Archivo

## DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

**Nombre del Estudiante:** DENIA CATALINA REYES MARROQUÍN  
**Título de la tesis:** PRINCIPIO DE LIBERTAD DE EMPRESA Y SU VULNERACIÓN CON EL CIERRE DEFINITIVO DEL ESTABLECIMIENTO COMERCIAL

El Tutor de Tesis,

Considerando:

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

**Tercero:** Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

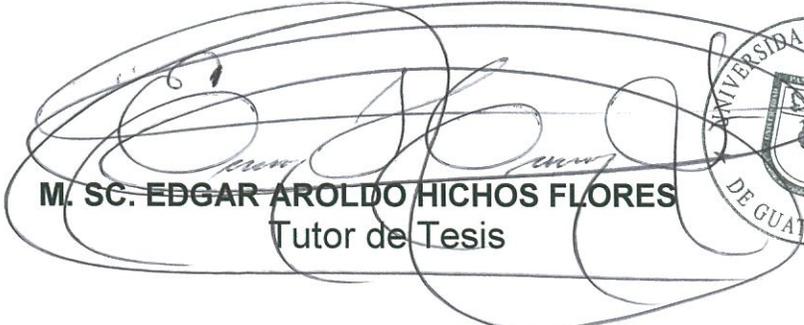
**Cuarto:** Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 05 de octubre de 2018.

**"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"**



**M. SC. EDGAR AROLDO HICHOS FLORES**  
Tutor de Tesis



c.c. Archivo

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, dieciséis de octubre de dos mil dieciocho. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PRINCIPIO DE LIBERTAD DE EMPRESA Y SU VULNERACIÓN CON EL CIERRE DEFINITIVO DEL ESTABLECIMIENTO COMERCIAL**, presentado por **DENIA CATALINA REYES MARROQUÍN**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico a la **LICDA. CANDIDA ROSA RAMOS MONTENEGRO**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



**MGTR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia

c.c. Archivo

## DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

*Nombre del Estudiante:* **DENIA CATALINA REYES MARROQUÍN**  
*Título de la tesis:* **PRINCIPIO DE LIBERTAD DE EMPRESA Y SU VULNERACIÓN CON EL CIERRE DEFINITIVO DEL ESTABLECIMIENTO COMERCIAL**

**El Revisor de Tesis,**

**Considerando:**

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

**Tercero:** Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

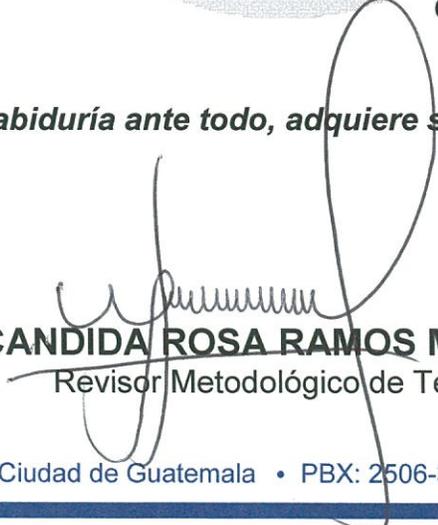
**Cuarto:** Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

**Por tanto,**

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 11 de abril de 2019.

**"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"**



**LICDA. CANDIDA ROSA RAMOS MONTENEGRO**  
Revisor Metodológico de Tesis



c.c. Archivo

## ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

**Nombre del Estudiante:** DENIA CATALINA REYES MARROQUÍN

**Título de la tesis:** PRINCIPIO DE LIBERTAD DE EMPRESA Y SU VULNERACIÓN CON EL CIERRE DEFINITIVO DEL ESTABLECIMIENTO COMERCIAL

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

### Considerando:

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el (la) estudiante: ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor y Revisor, en donde consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Licenciatura.

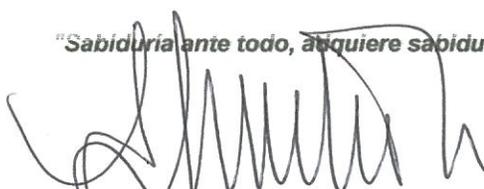
**Tercero:** Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su Tesis de Licenciatura.

### Por tanto,

Se autoriza la impresión del documento relacionado en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 30 de mayo de 2019.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



**Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia



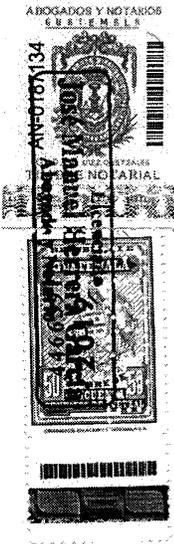
c.c. Archivo



**Lic. Eulalio Herrera Ixcop** (col. 10,596)  
**Lic. José Manuel Herrera García** (col: 25,406)

12 calle 7ª y 8ª Avenidas  
Puerto Barrios, Izabal.  
Tel: 7948-8151

En el municipio de Puerto Barrios, departamento de Izabal, el día veinticuatro de mayo del año dos mil diecinueve, siendo las ocho horas con quince minutos, **YO, JOSE MANUEL HERRERA GARCÍA**, notario colegiado veinticinco mil cuatrocientos seis, constituido en mi oficina jurídica profesional ubicada en la doce calle entre séptima y octava avenidas de este municipio, soy requerido por **DENIA CATALINA REYES MARROQUIN**, de treinta años de edad, soltera, estudiante, guatemalteca, con domicilio en el departamento de Izabal, me identifico con Documento Personal de Identificación Código Único de Identificación mil ochocientos veinticuatro espacio once mil seiscientos trece espacio mil quinientos uno, extendido por el Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala, quien me asegura ser de los datos de identificación personal que han quedado consignados y hallarse en libre ejercicio de sus derechos civiles, me manifiesta la requirente que solicita mis servicios profesionales a efecto de hacer constar en acta notarial su **DECLARACIÓN JURADA**, de los hechos y circunstancias que se indican más adelante, y para tal efecto se procede de la manera siguiente: **PRIMERO:** Procedo a juramentar a la compareciente, para que en el curso del presente acto se conduzca con la verdad, lo cual promete así hacer, por lo que le advierto de las penas relativas al delito de perjurio, en caso de faltar a su juramento. Me indica la compareciente ser de los datos de identidad contenidos en la parte introductoria de la presente acta y que requiere mis servicios notariales para que haga constar declaración jurada sobre el extremo consignado en la clausula siguiente. **SEGUNDO:** **"BAJO JURAMENTO PRESTADO EN FORMA SOLEMNE,**



**VOLUNTARIA Y DEBIDAMENTE ENTERADA DE LAS PENAS RELATIVAS AL**

**DELITO DE PERJURIO** manifiesta **DENIA CATALINA REYES MARROQUIN,**

**lo siguiente:** a) ser de las general consignadas en el encabezado de la presente acta; b)

Ser autora del trabajo de TESIS titulado: **“Principio de libertad de empresa y su**

**vulneración con el cierre definitivo del establecimiento comercial”;** c) Haber

respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos

correspondientes; y d) Aceptar la responsabilidad como autora del contenido de la

presente tesis de licenciatura. Como Notario Doy Fe que lo escrito me fue expuesto, que

tuve a la vista el Documento Personal de Identificación de la requirente; y, sin más que

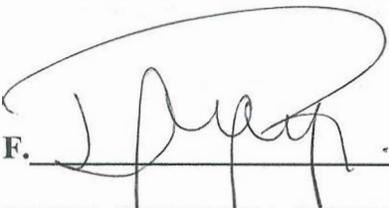
hacer constar doy por terminada la presente acta en el mismo lugar y fecha, quince

minutos después de su inicio, la que se encuentra contenida en esta única hoja de papel

simple, a la que adhiero un timbre fiscal de cincuenta centavos y un timbre notarial de

diez quetzales, leo lo escrito a la requirente, quien la acepta, ratifica, y firma

juntamente con el Notario, que de todo lo actuado DOY FE.

F.   
\_\_\_\_\_

**DENIA CATALINA REYES MARROQUIN.**

**ANTE MÍ:**



Licenciado  
**José Manuel Herrera García**  
Abogado y Notario

**Nota.** Para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

## DEDICATORIA/AGRADECIMIENTOS

**A Dios:** Por proporcionar sabiduría y entendimiento para poder lograr las metas planteadas.

**A mis padres:** Juan José Reyes Córdova y Corona Isabel Marroquín Milian, por haberme guiado en un buen camino e instarme a prepararme académica y moralmente

**Hermanos:** Dilia Isabel Reyes Marroquín, Rudy Soel Reyes Marroquín, Vilma Zuleyma Reyes Marroquín y Jhon Anthony Reyes Marroquín, por su apoyo incondicional.

**A la familia Herrera:** Eulalio Herrera Ixcoy, José Manuel Herrera García y Karla Elizabeth Herrera Morales, quienes han sido apoyo incondicional para obtener este grado académico.

## **A la familia**

**Vásquez López:** Juan Luis Vásquez, HellenLópez e hijos con quienes se compartieron alegrías y tristezas y momentos de reflexión gratificantes al crecimiento académico y moral

## **A la Universidad**

**Panamericana:** Por ser casa de estudios que impulsa a ser profesionales de bien y contribuir a la patria con valores y principios acordes a la sociedad.

El principio de la sabiduría es el temor a Jehová. Proverbios. 1:7

# Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Derecho Constitucional	1
El Estado	17
Derecho Tributario	26
Principio de libertad de empresa y su vulneración con el cierre definitivo del establecimiento comercial	41
Conclusiones	56
Referencias	58

## **Resumen**

La investigación que se efectuó se refiere al principio de libertad de empresa y su vulneración con el cierre definitivo de establecimiento comercial regulado en el artículo 74 del Código tributario.

La Constitución es la ley suprema de un país, de ella emanan los lineamientos generales para que los mismos sean desarrollados en las leyes ordinarias, contiene el bien común, y el cumplimiento de los derechos humanos, principios y garantías para la sociedad en general y de la persona particular. El principio de libertad de empresa se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala y en la legislación ordinaria guatemalteca, con el ánimo de proteger el libre comercio y aumentar la economía nacional.

Si las infracciones tributarias se comenten con frecuencia y en forma reincidente dentro del plazo que regula el artículo 74 del Código Tributario, no es causal para producir el cierre definitivo de la empresa, establecimiento o negocio y su posterior cancelación de la inscripción y patente por el Registro Mercantil, porque lesiona el bien común y el derecho de empresa constitucionalmente regulado. Es una sanción desproporcionada y fuera de la realidad social, vulnera los principios constitucionales de libertad de empresa, justicia tributaria, equidad e

igualdad, al reincidir en las infracciones tributarias reguladas en el artículo 85 del mismo Código. Es oportuno reformar el artículo 74 del Código Tributario, para que no se ordene el cierre definitivo de la empresa, establecimiento o negocio y el Registro Mercantil ni mucho menos cancelar la inscripción y la patente de comercio.

### **Palabras clave**

Libertad de Empresa, Establecimiento comercial, Cierre definitivo, sanción.

## **Introducción**

La problemática se sustentará en que, al cerrar las empresas, por cualquier tipo de anomalías encontradas conforme lo establece el Código Tributario en el artículo 74, se está vulnerando el derecho a la libre empresa, porque dicho precepto ordinario dispone la cancelación de la inscripción y la patente de comercio, frente a la garantía constitucional de protección a la libre empresa.

Se justificará la investigación porque al disponerse el cierre definitivo de una empresa mercantil por una reincidencia de infracción tributaria, se contrarían y violentan los principios de libertad de empresa, equidad tributaria, justicia tributaria y la capacidad de pago, pues no es armónico con los contribuyentes, la economía de la sociedad se vería afectada, pues se veda el derecho al trabajo; asimismo, se perjudica al Estado, ya que este deja de percibir los tributos que de las mismas se generan. De lo anterior se desprende que la sociedad guatemalteca se vería beneficiada en razón que no se vedaría el derecho de empresa y de trabajo, protegiendo a la empresa y al comercio en particular.

Se considerará que la investigación tiene importancia e interés social porque se busca proteger el bien común, el cual también se encuentra consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala.

El objeto de la presente investigación es analizar el contenido del tercer párrafo del artículo 74 del Código Tributario, y contrastarlo con los principios constitucionales de libertad de empresa, justicia tributaria y equidad tributaria. Asimismo, se busca establecer que el Estado en su poder punitivo no debe vulnerar los principios constitucionales en la implementación de las normas ordinarias. Por último, se determinará si los derechos constitucionales del contribuyente se vulneran cuando es sancionado el contribuyente al cometer reincidencia de las infracciones que regula el artículo 85 Código Tributario, y sea observada la capacidad de pago del mismo.

El trabajo de investigación se titula principio de libertad de empresa y su vulneración con el cierre definitivo de establecimiento comercial vulnerando así el derecho de libre empresa y los principios de equidad e igualdad, el cual se estructuró en los temas siguientes, derecho constitucional, cuerpo normativo que contiene todo lo relativos a los principios tributarios, el Estado cuyo fin es el bien común, derecho

tributario que se encarga de regular la captación de los impuestos para cubrir los gastos de la administración pública.

## **Derecho constitucional**

La Constitución es la ley suprema de un país, que contiene los lineamientos generales para que los mismos sean desarrollados en las leyes ordinarias, tiene como fin la estructura del Estado, persigue el bien común, así como derechos humanos, principios y garantías para todos de la sociedad en general y de la persona particular.

Tamayo, citado por Pereira, (2012), se refiere a la Constitución de la forma siguiente:

La palabra constitución resulta ser una locución de origen latino (constitutio, constituere), que significa fundar, establecer, dar origen, asentar algo o darle fundamento. Etimológicamente se deriva del verbo latino constituere el cual se forma, y del verbo statuere que significa poner, colocar, levantar, construir, fundar. El verbo statuere significa acto de estar en pie, situación de lo que está quieto o en reposo; postura, actitud, estados, situación. (Pereira p. 14, 2012)

La Constitución es denominada la Carta Magna que comprende las leyes fundamentales del Estado que establecen la forma de gobierno, los derechos y deberes de los individuos y la organización de los poderes públicos.

Sánchez, citado por Pereira, (2012) indica que:

En un sentido amplio, el término constitución se refiere al ser de algo, a los elementos fundamentales que lo forman, a su origen y fundamento. En ese sentido no sugiere accidente o circunstancia, siempre produce la idea de base, fundamento y organización. (Pereira 2012 p. 146)

Pereira-Orozco y Richter indican que:

El Diccionario de la Real Academia Española se encuentra dos acepciones del término Constitución relacionadas, la primera, al ámbito político-funcional y, la segunda, al ámbito jurídico político: Forma o sistema de gobierno que tiene cada Estado. Ley fundamental de un Estado que define el régimen básico de los derechos y libertades de los ciudadanos y los poderes e instituciones de la organización política. (Pereira, 2012, p. 146)

Al dar lectura a los diferentes textos que abordan temas sobre Derecho constitucional se evidencia que la mayoría de sus autores optan por adjetivar el término Constitución, refiriéndose a su pluralidad de acepciones, en lugar de proporcionar un concepto único del mismo. La mayoría de dichos conceptos pueden ser agrupados dentro de tres conceptos tipo. Estos criterios también sirven de base para desarrollar el apartado destinado a clasificar los tipos de Constitución.

El primer criterio, racional normativo, se considera como Constitución la que se encuentra expresada jurídicamente y en forma escrita. Es un complejo normativo establecido, que determina completa y sistemáticamente las funciones del Estado, los órganos que las ejercen y su reglamentación, el ámbito de sus competencias y las relaciones entre ellos y de éstos con la comunidad, con fines específicos del Estado. (Pereira, 2012, p. 146)

Se refiere a que la Constitución es una ley escrita que establece dentro de su contenido las funciones específicas del Estado y sus organismos, instituciones y entidades, su normativa interna y los fines del Estado.

Molina, citado por Pereira indica que:

El segundo criterio, histórico tradicional, considera que el ser de ayer determina el deber ser de hoy y de mañana. Para quienes postulan este criterio. La Constitución es una estructura resultado de una lenta transformación, en la que intervienen motivos irracionales, fortuitos, irreductibles a un esquema determinado. (Pereira 2012, p. 147)

Este criterio se sustenta en aspectos históricos y que la Constitución se deriva de transformación de varios aspectos sociales que generan una representación concluyente.

García, citado por Pereira indica lo siguiente:

Las de tendencia historicista, resistentes al cambio, hechas por la acumulación de experiencias transmitidas de generación en generación, en las que más que las normas y los hombres cuentan las instituciones que encarnan un estilo de vida, unas creencias, unos sentimientos y unos prejuicios que garantizan derechos, privilegios, libertades, fueros. Actitud conservadora en que cuenta el presente, como resultado del pasado y matriz del futuro. Ningún pueblo visualiza mejor esta tendencia que Gran Bretaña. Podría darse la idea de esta tendencia recordando el aforismo que asevera que todo lo que no es tradición es traición. (García 2012, p. 147)

En este criterio, los estudiosos de la constitución afirman que es un cúmulo de experiencias que se trasladan entre familias aspectos sociales e históricos de la sociedad donde viven que de tradiciones y costumbres se convierten en normas para garantizar derechos de los ciudadanos.

El tercer criterio, el sociológico, considera que la Constitución es la manera de existir de la sociedad, de un pueblo, de una nación, lo que implica que todo Estado tenga su propia Constitución. Es en este criterio en que encaja la concepción ya expuesta de Lassalle: La Constitución es la suma de los factores reales de poder que rigen a un Estado. (Pereira, 2012, p. 147)

Esta tendencia es un proceso conflictivo que conduce, a la liberación del hombre. Con este enfoque, las constituciones deben de expresar lo que es, no lo que viene siendo o lo que debe ser actualmente, según la etapa que se esté viviendo, sin enmascarar los conflictos, las contradicciones. Eso ha pretendido ser las Constituciones de inspiración marxista. La Constitución es lo que está ahí y ahora se da la identidad hegeliana en la que todo lo que es real es racional y todo lo racional es real. Se trata, en la tesis marxista, no de explicar y comprender el mundo, sino de cambiarlo.

La sustentante considera que el primer criterio se refiere a la constitución escrita, el segundo criterio considera que la constitución es una estructura de lenta transformación y el tercero considera que la Constitución es la forma de existir de la sociedad.

### **Principios constitucionales que informan al derecho tributario**

La legislación constitucional guatemalteca, reconoce varios principios del derecho tributario, los cuales se mencionan a continuación:

## **Principio de legalidad**

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos es la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios, contribuciones, así como las bases de recaudación de dichos tributos, atendiendo a las necesidades del Estado, la justicia, equidad tributaria, lo cual además de referirse al citado origen, procedencia de los impuestos, implica que al decretarlos deban determinarse las bases de recaudación, especialmente el hecho generador (las exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, recargos, así como las infracciones o sanciones tributarias que deben revestir las características de seguridad, certeza jurídica para poder ser comprensibles, y exigibles al contribuyente

## **Principio de justicia y de equidad**

Los principios de justicia y equidad tributaria regulados en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, estrechamente vinculados al principio de legalidad, consisten en la justa

distribución de las cargas tributarias con el fin de que se ajusten a la capacidad económica de cada contribuyente, de forma que, a mayor capacidad contributiva el sacrificio sea igual (estos principios también están vinculados al principio de igualdad tributaria).

### **Principio de capacidad de pago**

El artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que a este principio se le conoce también con el nombre de capacidad económica, capacidad contributiva; debe responder de tal forma que, a mayor capacidad tributaria contributiva, la incidencia debe ser mayor de esta forma el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales, tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente, para esto el legislador debe cuidar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresistas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos a la forma de establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos, a determinados montos como mínimos.

Al respecto la Corte de Constitucionalidad en Gaceta No. 37, expediente No. 167-95, establece lo siguiente:

Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo. (1995, p. 45)

Se considera importante indicar que uno de los aspectos a resaltar es el tema de la exclusión de la renta de los gastos necesarios para producir dicha renta, situación que muchas veces las leyes específicas coartan porque evita la deducción de gastos e impone una serie de requisitos, que hacen que el contribuyente no pueda cumplir con ejercer su derecho, y resulta contribuyendo al sostenimiento del gasto en una cantidad mayor a la que le corresponde, violentando la Superintendencia de Administración Tributaria este principio constitucional.

## **Potestad tributaria**

La legislación nacional, incluyendo la tributaria debe buscar el bien común, por lo que se deberán establecer leyes en las que prevalezca el bien común, siempre en busca del beneficio de toda la sociedad en general, dejando fuera el beneficio particular, no importando sus concepciones ideológicas, las que servirán en la consecución de ese bien común.

De acuerdo a la necesidad de recursos para la búsqueda del bien común, el Estado está facultado por la Constitución Política de la República de Guatemala, para requerir de sus habitantes los recursos que le permitan cumplir con su objetivo, de conformidad con lo que preceptúa el artículo 135, inciso d) de la citada Ley suprema.

El Organismo Legislativo, está facultado para crear leyes que le permitan recaudar tributos, definir sujetos pasivos, así como fiscalizar a éstos.

Por medio del Decreto 1-98 del Congreso de La República de Guatemala, fue creada la Superintendencia de Administración Tributaria, ente autónomo a quien se le delega la función del sujeto activo de los impuestos. Responsable de administrar, gestionar, planificar, programar,

dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

Por otra parte, el Código Tributario contenido en Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, en los artículos 98 y 98 a), establece las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, que se resumen en: recaudación, control y fiscalización de tributos.

Por medio de la fiscalización el Estado genera su potestad tributaria, porque se trata de publicar las leyes tributarias y hacer que éstas se cumplan. El poder coercitivo del Estado se manifiesta en los procesos de fiscalización.

Los elementos de fiscalización que debe utilizar la Superintendencia de Administración Tributaria, se establecen en el artículo 100 del Código Tributario de la siguiente forma: Libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.

Podrá revisar la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital del contribuyente, y requerir y obtener de éste toda la información necesaria, incluso por los mismos medios, para establecer su verdadera situación tributaria. Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten.

### **Principio de generalidad**

Este principio tiene su fundamento legal el artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el que se establece que todo ciudadano guatemalteco está obligado al sostenimiento del Estado, contribuyendo a este mediante el pago de impuestos, todo esto en la forma prescrita por la ley, lo que significa que el sujeto pasivo no está obligado a ello, sin que mediaré ley que fundamente los límites y alcances sobre los que debe contribuir.

Es importante citar el hecho de que el Estado establece exenciones impositivas a actividades que considera de interés general, o bien de beneficio social, que repercute en la generalidad de la población, hecho que de alguna medida en su operatividad da beneficios a aquellos con mayor capacidad económica, recargando la carga tributaria sobre

aquellos que tienen menos posibilidad económica, estableciendo la regresividad contributiva.

## **Principio de igualdad**

Las leyes deben ser iguales para todos, y su aplicación debe ser generalizada, con las excepciones establecidas en la misma Constitución Política de la República de Guatemala.

El artículo 4 constitucional establece que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. Conforme lo dispone la ley suprema, se debe contar con los mismos derechos y obligaciones, esto no significa que no se pueda dar la caracterización de los contribuyentes, claro está, manteniendo el principio de legalidad y capacidad de pago.

Según lo establecido por la Corte de Constitucionalidad en Gaceta No. 24, expediente No. 141- 92, dispone lo siguiente:

Esta Corte ha expresado en anteriores casos que el principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge... (1992, p. 14)

## **Principio legalidad y justicia**

En este principio lo fundamenta el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que preceptúa: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.

La ley debe observar la equidad, considerando diferentes sujetos pasivos, en condiciones económicas distintas, con igualdad de derechos.

## **Principio de irretroactividad**

Este principio es importante cuando se intenta limitar beneficios en un mismo período fiscal, tras la puesta en vigencia de una norma jurídica, a un sujeto pasivo, situación que no puede darse en atención a lo establecido en el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece: Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.

Para sustentar mejor el criterio de la no retroactividad de la ley, la Corte de Constitucionalidad en Gaceta No. 20, expediente No. 364-90 dispone lo siguiente:

“En armonía con esa disposición, el artículo 7 de la Ley del Organismo Judicial regula que: La ley no tiene efecto retroactivo ni modifica derechos adquiridos...” (1991, p. 19)

Este principio también se encuentra contenido en el artículo 66 del Código Tributario, que ratifica la irretroactividad de la ley tributaria, a no ser que dicha ley establezca sanciones más benignas, en todos los casos deberá beneficiar al infractor, y cuando no se haya dado una sentencia firme por un tribunal competente.

### **Principio de no confiscatoriedad**

El principio establece que las multas y sanciones nunca pueden ser superiores al impuesto, se ratifica en el artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece: “Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”.

Para ratificar este principio, la Corte de Constitucionalidad indica que: ...b) se prohíbe la confiscación de bienes; c) se prohíbe la imposición de multas confiscatorias; y d) las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido, de conformidad con lo establecido en el artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La Superintendencia de Administración Tributaria, en su calidad de ente fiscalizador, con frecuencia olvida este precepto constitucional, y aunque no exista impuesto a pagar impone multas, las cuales por obvias razones son inconstitucionales.

### **Principio confidencialidad**

Uno de los temas más publicitados es la confidencialidad del secreto bancario. Actualmente si la Superintendencia de Administración Tributaria requiere información bancaria, deberá solicitarla por intermedio de un órgano jurisdiccional competente, que está muy relacionado con la cultura existente en el país, la teoría del secreto extremo seguirá siendo un elemento a analizar.

La confidencialidad está garantizada en la Constitución Política de la República de Guatemala, así, específicamente en el artículo 24, el cual establece que la correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolable, los que solo podrán ser revisados o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna.

## **Principio de defensa y debido proceso**

El principio se encuentra garantizado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala. El contribuyente tiene garantizado que, durante un proceso, cuando existen inconsistencias establecidas por el ente fiscalizador o presunciones, él podrá a través de un procedimiento administrativo plantear sus argumentos de defensa. La defensa del contribuyente podrá darse en la vía administrativa; si no obtiene respuesta positiva en este procedimiento, siempre podrá accionar el proceso contencioso administrativo tributario.

De lo anterior, la Corte de Constitucionalidad en Gaceta No. 57, expediente No. 272-00, establece lo siguiente:

Los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en el artículo 12 de la ley fundamental, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condene o afecten derechos de una persona. Tienen mayor relevancia y características en los procesos judiciales es cierto, pero su aplicación es imperativa en todo tipo de procedimientos, aún ante la administración pública y Organismo Legislativo y cualquier otra esfera de actuación, media vez, por actos de poder público, se afecten derechos de una persona. Tales derechos abarcan la potestad de ser oído, de ofrecer y producir medios de prueba y de rebatir las argumentaciones deducidas, y el pronunciamiento definitivo de conformidad con la ley. Su observancia es vital por cuanto determina protección de los derechos de la persona y fortalece la seguridad jurídica. (2000, p. 121)

## **Relación del derecho constitucional con el derecho tributario**

El derecho constitucional tiene a su cargo regular todo lo relativo al contrato social, fija los límites generales entre los que se puede mover el Estado, la manera como se cumplen las relaciones con los ciudadanos. En materia tributaria, el derecho constitucional define las competencias para establecer los tributos, los órganos encargados de hacerlo, los entes encargados de dirimir las controversias que se suscitan entre el Estado y los contribuyentes.

Para Chicas,

A la Constitución le corresponde otorgar facultades al Estado, particularmente para regular los impuestos, establece principios y límites. Los principios de capacidad de pago, reserva de ley, legalidad, potestad tributaria, derecho de petición, deberes cívicos, exenciones y exoneraciones, que regularmente leyes fiscales desarrollan, provienen de la Constitución Política de la República de Guatemala. (1992, p. 44)

Se considera que el derecho tributario se relaciona directamente con los principios constitucionales ya enunciados, porque debe cumplir con ciertas garantías que la Constitución establece para evitar sean lesionados los intereses de los particulares, principalmente en cuanto a aspectos tributarios se refiere.

## **El Estado**

El Estado es considerado como una organización constituida por instituciones como el territorio, la sociedad, el orden jurídico que tiene como fin principal lograr el bien común para todos los integrantes del conglomerado social y que protege los derechos y coercitivamente hace cumplir las obligaciones de la población en general.

Para Porrúa

El Estado es una sociedad humana, asentada de manera permanente en el territorio que le corresponde, sujeta a un poder soberano que crea, define y aplica un orden jurídico que estructura la sociedad estatal para obtener el bien público temporal de sus componentes. El análisis de cada una de las partes de que se compone esa definición, proporciona el convencimiento de la existencia en la realidad estatal de los siguientes elementos: (Porrúa, 2006, p. 198)

La presencia de una sociedad humana como género próximo de la definición y la existencia, en esa sociedad, de las diferencias específicas que anotamos a continuación.

Un territorio que sirve de asiento permanente a esa sociedad.

Un poder que se caracteriza por ser supremo esto es, soberano, en el seno de la misma sociedad.

Un orden jurídico que es creado definido y aplicado por el poder estatal y que estructura a la sociedad que está en su base.

Una teleología peculiar que consiste en la combinación del esfuerzo común para obtener el bien público temporal.

“El Estado es la corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentada en un determinado territorio; o, en forma más resumida, la corporación territorial dotada de un poder de mando originario”. (Porrúa, 2006, p. 198)

A consideración de la sustentante, el Estado se define como la entidad que tiene a su cargo el bien común para sus habitantes, y sus elementos principales son el territorio, orden jurídico y población, que sin éstos no se puede hablar de un Estado.

## **Origen del Estado**

Porrúa relata los hechos más importantes que dieron origen al Estado:

En Asia Oriental, es a partir del siglo VIII a J. C., que se da la existencia de sociedades políticas gobernadas por un monarca. La monarquía se perpetuaba hereditariamente, por lo que las familias titulares del poder se les conoce como dinastías imperiales. En aquel tiempo, se suponía al emperador como el representante del cielo y señor absoluto de todos los hombres, aunque respondía ante el pueblo con la concordancia de sus actos con las leyes. (1999, p. 48)

En Grecia existieron dos organizaciones políticas se dieron en la cultura griega, la espartana y la ateniense. Con el tiempo los habitantes de *lapolis* tomaron parte en las tareas del gobierno, reconociéndoseles como hombres libres. La característica fundamental de la organización política griega es la potestad absoluta en relación con la misma, con la organización política, que su capacidad para participar en ella a través de la elaboración de las leyes. Ya formuladas las leyes eran impuestas a los individuos, de tal manera que no tenían libertad, en el sentido actual.

En la edad media tuvo florecimiento con la caída del imperio romano de occidente en el año 476. En esta época siguen influyendo las ideas del imperio romano recogidas por Carlomagno, aunque dentro de las comunidades políticas desaparece el monismo político, en la época feudal se acentúa el dualismo, es decir, al lado del poder del soberano existía la justicia popular. El poder se fue dividiendo de tal manera que se afirmó la posición de los señores feudales dentro de la comunidad política.

Con relación al estado moderno, a finales de la edad media se hicieron esfuerzos por unir al Estado, territorial y administrativamente, puesto que ésta se encontraba dividida a causa del feudalismo. Con el Renacimiento surgió la concepción de Estado moderno, al igual que revalorizó la razón humana la colocó como centro del universo. Se

supera el dualismo: el Estado está por encima de la Iglesia, desaparece el feudalismo.

Giannini refiere que, “las guerras de finales del siglo XV impulsaron a España, Francia e Inglaterra a constituirse en Estados, por lo tanto, el nacimiento del Estado comprende el período desde finales del siglo XV hasta el siglo XVIII.” (Giannini1991, p. 47)

Posteriormente durante los siglos XVII, XVIII y XIX, el Estado constitucional tuvo su origen con J. Locke, Montesquieu, Rousseau, T. Jefferson y el abate Siéyes, conforme a lo establecido en el Diccionario de Historia Universal I, el cual indica que, entre las exigencias del pensamiento liberal constitucional, debía poseer una constitución no otorgada introducir la división de poderes y garantizar los derechos fundamentales. (Giannini, 1991, p. 47)

## **Fines del Estado**

El Estado es formado por los hombres, es el resultado de su actividad finalística y no puede desviarse de esa finalidad para la cual ha sido creado como ente de cultura; para mantenerse como tal ente de cultura tiene que seguir en su desarrollo la misión específica que le es señalada por el hombre al constituirlo. Formar parte del Estado es dedicar la actividad y subordinarse al mismo y a sus fines, pero sin abdicar de la propia personalidad ya que los fines del Estado son complementarios y no diferentes de los fines del hombre.

Los fines del Estado, por encaminarse en su misión al bienestar general, no únicamente no deben suprimir la personalidad del hombre, no únicamente no deben aherrarla, sino que, por el contrario, deben ser los senderos más amplios y vigorosos de defensa, de salvación, de esa misma personalidad. El hombre, en efecto, es persona individual y además persona social. (Porrúa, 2006, p. 238)

## **Concepto del presupuesto estatal**

El presupuesto en el sector público es definido de diferentes formas, para Albi: Es un plan económico del gobierno, cuantificación económica de las políticas económicas del gobierno y la expresión contable del plan económico del sector público. (2009, p. 30)

Aranera refiere que presupuesto estatal es el cálculo previo de ingresos y un programa de acción en un tiempo generalmente de un año. (2000, p. 120)

Al respecto, Bastidas señala que:

Es un instrumento de la planificación expresado en términos financieros, en el cual se reflejan los gastos y aplicaciones, así como los ingresos y fuentes de recursos, que un organismo, sector, municipio, estado o nación, tendrá durante un período determinado con base en políticas específicas que derivan en objetivos definidos para las diversas áreas que interactúan en la acción de gobierno. (Bastidas 2003, p. 54)

De lo anterior, la sustentante considera que los autores mencionados, indican que el presupuesto público es un plan expresado en términos económicos que refleja la política del Estado y que se planifica para un

año. Es una herramienta que permite planificar las actividades de los entes gubernamentales durante un año fiscal, de acuerdo a los programas de gobierno, planificados con anterioridad.

## **Características del presupuesto público**

Entre las características que existen del presupuesto público podemos mencionar que un acto de previsión, ya que el gasto público se tiene que programar y estimar; es considerado con un punto de equilibrio que existe entre gastar y lo que ingresa; de otra forma el presupuesto público es de recurrencia en virtud de que se programa y elabora cada año y por ultimo diremos que es normativo porque está regulado en la Ley, Decreto No. 25-2018 del Congreso de la República.

Para Albi son las siguientes:

Anticipación: El presupuesto es siempre una previsión que trata de recoger las operaciones del sector público en un período futuro, que generalmente es un año fiscal. Cuantificación: Se utiliza un lenguaje contable, clasificado de acuerdo a cierto orden y criterios. Obligatoriedad: La administración pública está obligada legalmente a cumplir el presupuesto. Las autorizaciones presupuestarias tienen un carácter limitativo, y no pueden superarse salvo por circunstancias específicas legalmente previstas. En el caso de los ingresos estos pueden superar o no las proyecciones estimadas. Regularidad: El presupuesto se elabora y se ejecuta en intervalos determinados de tiempo. El ejercicio presupuestario tiene una duración anual. (Albi 2009, p. 30)

El artículo 237 de la Constitución Política de Guatemala, establece que “el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, es aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en la Constitución”, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar. La unidad del presupuesto es obligatoria y su estructura programática. Todos los ingresos del Estado constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente a cubrir sus egresos.

También regula que los Organismos de Estado, las entidades descentralizadas y las autónomas podrán tener presupuestos y fondos privativos, cuando la ley así lo establezca, sus presupuestos se enviarán obligatoria y anualmente al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República, para su conocimiento e integración al presupuesto general; y, además, estarán sujetos a los controles y fiscalización de los órganos correspondientes del Estado. La Ley podrá establecer otros casos de dependencias del Ejecutivo cuyos fondos deben administrarse en forma privativa para asegurar su eficiencia.

El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y su ejecución analítica, son documentos públicos, accesibles a cualquier ciudadano que quiera consultarlos, para cuyo efecto el Ministerio de Finanzas Públicas

dispondrá que copias de los mismos obren en la Biblioteca Nacional, en el Archivo General de Centro América y en las bibliotecas de las universidades del país. En igual forma deberán proceder los otros organismos del Estado y las entidades descentralizadas y autónomas que manejen presupuesto propio.

Incurrirá en responsabilidad penal el funcionario público que de cualquier manera impida o dificulte la consulta. Los Organismos o entidades estatales que dispongan de fondos privativos están obligados a publicar anualmente con detalle el origen y aplicación de los mismos, debidamente auditado por la Contraloría General de Cuentas. Dicha publicación deberá hacerse en el Diario Oficial dentro de los seis meses siguientes a la finalización de cada ejercicio fiscal.

## **Relaciones y diferencias del derecho tributario con el derecho financiero**

Existen varias circunstancias en las que se usan indistintamente ambas expresiones, por lo que no es de extrañar que haya muchas personas que tengan dudas sobre cuáles son las diferencias entre el derecho financiero y el derecho tributario. Esta confusión es aún mayor entre quienes no tienen ningún tipo de formación especial al respecto, pero

que si saben que se trata de materias que les afectan más o menos directamente. Sigue siendo difícil distinguir si hay diferencias entre derecho financiero y derecho tributario hablando incluso con los expertos.

Hay especialistas que consideran que no existen diferencias entre ambas disciplinas, que se trata de preferencias personales a la hora de denominar una asignatura, por ejemplo, en el caso de los estudios universitarios. Para ellos, sería el propio profesor el que optaría por una u otra expresión para referirse a su asignatura, pero sin que implique cambios en el contenido. Otros expertos encuentran una clara diferencia entre derecho financiero y derecho tributario. Para ellos el derecho fiscal es la materia general que se ocupa de los ingresos y presupuestos del Estado, mientras el derecho tributario es la rama que se ocupa solo de la parte de las contribuciones, sin tocar el tema de los gastos o su distribución.

Giuliani Frouge, citado por Margáin (2007) señala que: “La doctrina italiana habla de derecho tributario, la alemana de derecho impositivo y la francesa de derecho fiscal. El propio autor en su obra derecho financiero, utiliza como sinónimos derecho fiscal y derecho tributario”. (Giulani 2007 p.1)

Para la mayoría de tratadistas contemporáneos la materia tributaria pertenece al derecho financiero, sin embargo, empiezan a surgir autores como Dino Jarach y sostienen que la materia tributaria se ha desprendido del derecho financiero. Al derecho financiero lo define Giannini, uno de los tratadistas contemporáneos que más está influyendo en las legislaciones como: El conjunto de normas que disciplinan la percepción, la gestión y la erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos. De esta definición parece desprenderse que la materia tributaria pertenece o está comprendida en el derecho financiero. (Margaín, 2007, p. 9)

Al respecto, se sostiene que la finalidad principal de la materia fiscal o tributaria es la percepción de los tributos, pero no es la única, ya que la misma contiene una serie de normas que muchas veces tratan de evitar que el Estado reciba un ingreso, conocidas como extra fiscales, por lo que la materia tributaria no pertenece al derecho financiero.

## **Derecho tributario**

El derecho tributario es una parte del derecho que se encarga de la regular la captación de impuestos por intermedio de la Superintendencia de Administración Tributaria, para cubrir los gastos de administración de los diferentes organismos y entidades del Estado, con el fin de cubrir las necesidades de la población.

## **Definición de derecho tributario**

Conjunto de normas, principios, Instituciones, doctrinas que regulan la relación jurídica tributaria que existe entre el Estado y el particular (contribuyente) al producirse el hecho generador del tributo, en una situación de legalidad.

Bielsa indica que: El derecho tributario es el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regulan la actividad jurídica del fisco, sin embargo, como lo aclara Andreozzi -citado por Margaín- poco a poco se van configurando los principios del tributo y no está lejano el día que ya se pueda hablar, con autoridad, de que el derecho tributario es independiente del derecho financiero y con un concepto distinto del que en la actualidad se le usa, al asimilársele al derecho tributario.(Bielsa 2007, p. 11).

Osorio conceptualiza al Derecho Tributario de la siguiente manera:

Rama del Derecho Público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización. (Osorio 2006, p. 306).

De lo anterior, la investigadora considera que el derecho tributario estudia los ingresos públicos, porque el ingreso más importante de las entidades públicas es precisamente el tributo.

El contenido del derecho fiscal se divide en una parte general que comprende los aspectos materiales y los de naturaleza formal o procedimental, entre los que se encuentran: los principios tributarios

constitucionales, las fuentes de las normas, la aplicación temporal y espacial, la interpretación de las normas, la clasificación de los tributos y sus características, los métodos de determinación de las bases tributarias, las infracciones y sanciones tributarias, la exención de la deuda, los procedimientos de recaudación, inspección y revisión de los actos administrativos y el estudio de los órganos de la administración tributaria.

### **Historia del derecho tributario**

Como parte de la temática objeto de estudio, se considera necesario incluir antecedentes del derecho tributario, con el fin de tener una visión retrospectiva de esta rama del derecho que desde tiempos antiguos ha funcionado por medio de la imposición de impuestos a la humanidad entera, puesto que, desde las tribus de Israel, comentadas en la Biblia, ya se practicaba la obligación del pago de tributos.

Con las reformas borbónicas, la Corona trató de terminar con el dominio de alcaldes mayores y corregidores. En Guatemala esta medida necesariamente debía pasar por la reducción del poder político-administrativo que tenía el cabildo de Santiago, cuestión que se hizo con algún grado de éxito. Con respecto al cabildo es casi idéntica a la

evolución del sistema de administración estatal. Sin embargo, con los pueblos de indios se trató de controlar sus finanzas gradualmente. Otro aspecto derivado de la subordinación de los pueblos de indios era que tanto la Real Hacienda, como el cabildo de las ciudades (al menos el caso de Santiago y Guatemala de la Asunción) podían extraer fondos de las cajas de comunidad de dichos pueblos.

Los ingresos tributarios de los cabildos de las ciudades eran de dos fuentes: impuestos arrendados a la Corona y arbitrios. Para estos últimos sólo de algunos pedía aprobación. En las postrimerías del período colonial se trató de ejercer por parte de la hacienda real un poco de control sobre los llamados fondos de propios.

Con la independencia y bajo el régimen federal se trató de poner a los municipios bajo un rasero común. También en este período aparece un elemento común a todas las constituciones vigentes hasta la actualidad, la potestad del gobierno central para fijar o modificar arbitrios.

El gobierno de Carrera trató de restablecer el antiguo sistema administrativo español. Otra característica del régimen conservador fue la presencia de tributos al comercio interprovincial. Con respecto a los arbitrios indirectos, eran relativamente pocos y se dividieron en cuatro

categorías: sobre establecimientos, permiso de uso de bienes, selectivos y al comercio inter-provincial.

El régimen liberal estableció la división administrativa-territorial en departamentos divididos en municipios, introdujo la figura del jefe político para controlar e informar al Ejecutivo sobre las municipalidades de su jurisdicción, en especial de las finanzas municipales, que constituían un apoyo del gobierno, ya que con sus fondos se procedía a financiar servicios que ahora los proporciona el gobierno central.

El gobierno de Ubico anuló la poca autonomía política existente a través de las intendencias municipales. En cuanto a las finanzas municipales, progresivamente se trató de controlarlas. Otro aspecto lo constituye la presunta aparición de los impuestos compartidos, desde inicios del período liberal. Además, se entregó el impuesto de contribución urbana a algunas municipalidades hasta que fue derogado por el Código Fiscal en 1881.

En los inicios del período liberal se intentó eliminar los arbitrios que gravaban la entrada de artículos al municipio, o sea los gravámenes al comercio inter-provincial. En consecuencia, se procedió al desarrollo de arbitrios sobre establecimientos y sobre permiso de uso de bienes. En

este período inició un proceso de diversificación de los arbitrios indirectos, sin comparación con la historia anterior, puesto que los planes de arbitrios a inicios del período contaban con un promedio estimado de diez arbitrios para el final contaban con cincuenta o más.

También se empezó a cobrar el boleto de ornato, que se podía intercambiar por servicio personal, a su vez derivado posiblemente del arbitrio de renta de comunidad que se cobraba en algunas municipalidades. En la década de 1920 se trató de generalizarlo para todos los municipios. El sistema político-administrativo imperante -más no el fiscal- sufre un golpe, producto de la Revolución de Octubre, cuando se introduce un nuevo concepto en el país, denominado autonomía municipal, que consistía en el reconocimiento de una serie de derechos para las municipalidades.

En cuanto a los arbitrios, comunes en esa época eran los arbitrios al aguardiente, cerveza, tabaco y gasolina, arbitrios selectivos que no tendrían cabida ahora porque incurrirían en doble tributación. Además del advenimiento del arbitrio de renta inmobiliaria, al menos para la ciudad de Guatemala.

La contrarrevolución produjo nuevos cambios, por medio de la Constitución de 1956 y el Código Municipal del año siguiente, que reconocían la autonomía municipal con un carácter técnico-administrativo, lo cual fue un eufemismo que tendió a reducir la calidad política del municipio. También en 1957 se creó el Instituto de Fomento Municipal y en 1960 la Asociación Nacional de Municipalidades, teniendo como uno de sus propósitos el ayudar a fortalecer las finanzas municipales.

Con respecto a los arbitrios, en esta época aparecieron varios impuestos compartidos, consistiendo básicamente en sobretasas de impuestos a nivel nacional, y en algunos casos impuestos generales, que vinieron a reemplazar los arbitrios existentes. Además, se acabó con los arbitrios que gravaban la entrada de bienes al municipio. También en este período se da la migración de arbitrios a tasas por servicios municipales y tasas administrativas. Bajo los períodos revolucionario y liberacionista culminó el proceso de diversificación de los planes de arbitrios indirectos, contándose con 184 productos grabados y 183 establecimientos (actividades).

La Constitución de 1985 restableció la autonomía plena, entendiéndose que ésta no puede ser plena sin recursos, por lo que se procedió a dar un renovado impulso a las transferencias de impuestos compartidos, además de establecerse el situado constitucional.

Respecto a los arbitrios, su situación es de estancamiento porque no han sido aprobados nuevos planes y sobre todo una reforma impositiva que sustituya los arbitrios de cuotas fijas, con tipos impositivos *ad valorem* y así evitar la diferenciación contenida en los planes de arbitrios, para el caso de los arbitrios indirectos (conocidos como de actividades económicas). El único arbitrio que con la situación actual tiene vistos de mejorar es el IUSI.

En cuanto al boleto de ornato, en teoría debiera crecer a una tasa similar a la de la población. En síntesis, los procesos de autonomía política-administrativa y fiscal (dentro de esta los aspectos tributarios) no se han desarrollado paralelamente, especialmente desde los regímenes liberales, pues han recorrido una senda diferente. En cuanto a las finanzas municipales, su trayectoria ha sido declinante (si se excluye el peso de las transferencias) y más aún para el caso de los arbitrios.

Con respecto a los arbitrios, se debe recordar que su panorama actual viene establecido de la época colonial, con tasas fijas y para el caso de productos con una base imponible muy poco homogénea (redes, cajas, bultos, fardos, quintal, etcétera). Entonces, si se ha de cumplir con el precepto constitucional de mejorar el fortalecimiento municipal, el nudo gordiano está en la reforma de los arbitrios. Un aspecto no analizado pero que es general, es que la relativa caída en los ingresos por arbitrios ha sido sobrevalorada por dos efectos, a saber: el primero, la tendencia creciente en el desarrollo de los servicios públicos municipales, que en teoría debiera haber aumentado la tributación por concepto de tasas. El segundo, el traslado de algunos arbitrios a constituir tasas.

Con respecto a las transferencias, si bien es cierto que inyectan importantes recursos a las finanzas municipales, por el otro afianzan su dependencia. Esa conclusión no debe interpretarse de manera negativa, más bien es un recordatorio que la falta de ingresos propios impide un cierto balance y la correspondiente autonomía fiscal en los municipios. Además, las transferencias son populares debido a que permiten obtener recursos a las municipalidades con bajo costo político y que algunos municipios por los incentivos del cálculo del ingreso de transferencias, resultarían viendo mermadas sus transferencias si aumentaran la recaudación de ingresos propios. Otra consecuencia de las transferencias

es que al condicionar que los gastos sean en inversión restringen la capacidad de las municipalidades en capacitar y contratar personal capacitado.

### **Legalidad del derecho tributario**

La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en el artículo 4 del Código Tributario, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

En los casos de falta oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4 del Código Tributario. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias, conforme lo dispone el artículo 5 del mismo Código. En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas del Código Tributario o las leyes

tributarias relativas a la materia específica de que se trate, según el artículo 6 del mismo código.

### **Principios que rigen al derecho tributario**

Con relación al ámbito tributario, se establecen los principios fundamentales, en los que se debe fundamentar todo accionar legislativo, de gestión administrativa y otorgamiento de derechos a los administrados, determinando la base imponible, pautas, límites al poder tributario y garantías de observancia obligatoria. Dentro de estos principios se mencionan los siguientes:

#### **Principio de legalidad o reserva**

Se refiere a que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales. No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. Se encuentra regulado en el artículo 239 la Constitución Política de la República de Guatemala.

## **Principio de capacidad contributiva**

Es el límite material en cuando al contenido de la norma tributaria, garantizándola justicia y razonabilidad. Todo tributo debe establecerse en atención a la capacidad económica de las personas individuales o jurídicas, ya que de lo contrario derivaría en la arbitrariedad o en la irracionalidad, según el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

## **Principio de generalidad**

Este principio se refiere al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

## **Principio de proporcionalidad**

El principio de proporcionalidad se fundamenta en la en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, de tal forma que, a mayor capacidad contributiva la incidencia debe ser mayor para que sea de forma justo y equitativo

La proporcionalidad de los impuestos vela por la correcta carga impositiva dentro de la tributación para mejorar la economía nacional, un tributo es proporcional cuando comprende por igual a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia. (Delgadillo, 1986, p. 60)

Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas a los habitantes de la Nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva.

### **Principio de no confiscación**

Significa que está prohibido el desapoderamiento total de los bienes de las personas como medida de orden personal, este principio responde a la protección de la propiedad privada, conforme lo dispone el artículo 28 último párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala.

### **Principio de conveniencia o comodidad**

Marga índica que, si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómo su entero. Por lo tanto, deben escogerse fechas que sean propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago. (2007, p. 42)

Todo tributo debe ser recaudado del modo más conveniente para el contribuyente, como los pagos en los bancos.

### **Principio de economía**

Por este principio se indica que lo recaudado debe ser mayor al gasto funcional para recaudarlo.

Margaín sugiere que para que impuesto justifique su existencia debe ser productivo y de gran rendimiento, para lo cual la diferencia entre la suma que se recaude y la que entre a las arcas de la nación debe ser lo mejor posible. Citando a Luigi Einaudi, sostiene que: Cuando el costo de la recaudación excede del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable. (Margaín2007, p. 42)

### **Principio de no doble o múltiple imposición**

La doble imposición tributaria se considera como el fenómeno que se genera cuando una misma persona es sujeto pasivo en dos o más relaciones jurídico tributarias por el mismo hecho generador, en el mismo período impositivo. De conformidad con el Código Tributario, en los artículos 90 y 153últimopárrafo, es prohibida e ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.

## **Sujetos del derecho tributario**

En el derecho tributario se presentan dos sujetos: el activo que es representado por el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y el sujeto pasivo que es representado por el contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para el cumplimiento de la obligación tributaria.

Según el artículo 7 del Código Tributario, se define al deudor tributario como la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable y que coercitivamente debe pagar el impuesto que le corresponde.

El contribuyente es el sujeto de derecho, titular de la obligación principal y realizador del hecho imponible. Es quien merece el nombre de destinatario legal tributario, porque es de acuerdo a su capacidad contributiva que el legislador debe crear el tributo. Cuando el contribuyente es sustituido por otro sujeto pasivo que tiene a su cargo la obligación de resarcir a quienes pagó en su nombre. En la legislación guatemalteca se preceptúa que contribuyente es quien realiza o se produce el hecho generador de la obligación tributaria. (Rodríguez, 2001, p. 131)

## **Principio de libertad de empresa y su vulneración con el cierre definitivo de establecimiento comercial**

La libertad para dedicarse a actividades empresariales referentes a la venta de bienes y servicios es fundamental para que el Estado pueda ofrecer al inversionista ya sea nacional o extranjero, la facilidad para que se pueda desarrollar con facilidad la actividad comercial que considere conveniente. Pero también se encuentra la obligación del Estado de garantizar a su población, particularmente al consumidor, la calidad provista por el empresario para no ser sujeto de engaños o estafas a causa de la publicidad incierta o dudosa.

El Código de Comercio en el artículo 655, conceptualiza a la empresa mercantil como el conjunto de trabajo, elementos materiales y valores incorpóreos coordinados para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios.

También el segundo considerando del Código de Comercio, establece el criterio mercantil, cuya flexibilidad y amplitud estimulará la libre empresa, facilitando su organización y regulará sus operaciones, encuadrándolas dentro de limitaciones justas y necesarias, que permitan al Estado mantener la vigencia de las mismas, como parte de su función

coordinadora de la vida nacional. En otro sentido no limita ni esclaviza al empresario atendiendo su negocio y que cuenta con múltiples ventajas para que su negocio funcione, continúe, sea competitivo y prospere.

La Constitución Política de la República de Guatemala, regula en el artículo 43, que el Estado reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes.

La Corte de Constitucionalidad, en Gaceta No. 50, expediente No. 444-98, de fecha 10 de noviembre de 1998 del artículo anterior, establece que:

El comercio, entendido como la actividad lucrativa que ejerce cualquier persona física o jurídica, sea en forma individual o colectiva, intermediando directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza, se encuentra especialmente reconocido y protegido por el artículo 43 de la Constitución Política de la República, el cual preceptúa que el mismo puede ejercerse libremente, salvo -reza la norma- las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes. Como puede apreciarse, este precepto formula una reserva en lo relativo a que sólo mediante leyes -dictadas por el Congreso de la República- puede restringirse la actividad de comercio. (CC. Gaceta No. 501998, p. 290)

De igual forma, el artículo 118 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que el régimen económico y social de Guatemala se funda en principios de justicia social, así como es

obligación del Estado orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional.

Dicho artículo también ha sido interpretado por la Corte de Constitucionalidad por medio de la Gaceta No. 41, expediente No. 230-96, de fecha 31 de julio del 1996, en la cual ha indicado que:

El artículo 118 contiene una indicación finalista del sentido de la Constitución en cuanto a fundar el régimen económico social de la República en principios de justicia social... Estas disposiciones de política económica conciernen a las estrictas competencias del poder público, el que tiene encomendado discernir, de acuerdo con las tendencias legislativas y en interpretación de la opinión pública y de los agentes económicos, las medidas que tiendan a incentivar el flujo de capitales y la retención de los mismos dentro del sistema nacional, en lugar de buscar otros mercados más atractivos. Asimismo, el de calcular que por efectos de la competencia la tasa promedio ponderado de intereses pasivos como activos tienda a encontrar el nivel apropiado a las condiciones económicas del país. (1996, p. 41)

El artículo 85 inciso 2) del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, establece que no emitir o no entregar factura o documentos equivalentes previamente autorizados por la Administración Tributaria exigidos por leyes tributarias, constituye infracción sancionada por cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.

Por otra parte, el artículo 86 de la citada normativa, regula que el cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 85 del citado cuerpo legal. En el caso anterior, el infractor es propietario de varias empresas, establecimientos o negocios, pero de conformidad con lo establecido en la ley, la sanción se aplicará únicamente en aquel o aquellos en que se haya cometido la infracción.

### **Procedimiento de cierre temporal de empresas establecimientos o negocios**

El cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios de conformidad con lo establecido en el artículo 86 del Código Tributario se aplicará por un plazo mínimo de diez días y por un máximo de veinte días continuos. Cuando la administración tributaria compruebe la comisión de una de las infracciones a las leyes tributarias específicas lo documentará mediante Acta y presentará solicitud formal ante el juez de paz del ramo penal competente, con el objetivo que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa.

La autoridad competente fijará audiencia oral dentro del plazo de cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la solicitud, escuchará las partes y recibirá las pruebas pertinentes dictando el juez de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal. El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios será ejecutado por el juez que lo decretó con la intervención de un representante de la administración tributaria quien impondrá sellos oficiales con la leyenda “Cerrado Temporalmente por Infracción Tributaria.”

De conformidad con el artículo 86 del Código Tributario, el cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 85 de esa normativa.

Cuando el infractor sea propietario de varias empresas, establecimientos o negocios, pero cometa la infracción sólo en uno de ellos, la sanción se aplicará únicamente en aquel o aquellos en que haya cometido la infracción.

Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el artículo 85 del Código Tributario, la administración Tributaria lo documentará mediante acta o por conducto de su Dirección de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante el Juez de Paz del Ramo Penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El Juez, bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el Juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal conforme a este artículo, cuando proceda.

En el caso de entidades sujetas a la vigilancia y fiscalización de la Superintendencia de Bancos, la Administración Tributaria únicamente acudirá ante el Juez Penal competente después de obtener opinión favorable de la misma. En el caso de las entidades bursátiles, la opinión favorable se requerirá al Ministerio de Economía. Dichas opiniones deberán emitirse dentro del plazo de diez días contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubieren requerido. De no producirse dentro de dicho plazo, la opinión de dichas entidades se reputará como emitida en sentido favorable, y serán responsables por la omisión.

El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios será ejecutado por el Juez que lo decretó con la intervención de un representante de la administración tributaria, quien impondrá sellos oficiales con la leyenda: CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA, los cuales también deberán ser autorizados por el Juez con el sello del Tribunal y la indicación POR ORDEN JUDICIAL.

Si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola los marchamos o precintos, cubre u oculta de la vista del público los sellos oficiales o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado, sin más trámite ni nuevo procedimiento se duplicará la sanción, sin perjuicio de que la Administración Tributaria presente denuncia por los ilícitos penales que correspondan, ante las autoridades competentes.

Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio del sancionado, por el tiempo que dure la sanción.

El juez reemplazará la sanción de cierre temporal por una multa equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado, durante el último período mensual declarado, anterior a la imposición de la sanción, en los casos siguientes:

Cuando se trate de personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios, cuya función sea reconocida por la Constitución Política de la República de Guatemala, como de utilidad pública o que desarrollen un servicio público.

Cuando los contribuyentes no posean un establecimiento en un lugar fijo o bien desarrollen su actividad de forma ambulante.

Cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiere dejado de realizar actividades comerciales o profesionales.

Contra lo resuelto por el juez competente, procederá el recurso de apelación. El cumplimiento de la sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 literal g) del Código de Trabajo, Decreto Número 1441 del Congreso de la República y sus

reformas. En caso de reincidencia, se estará a lo dispuesto en el artículo 74 del Código Tributario.

## **Derecho constitucional tributario**

El derecho constitucional tributario es importante porque estudia las normas fundamentales que la regulan en el ejercicio del poder tributario. Asimismo, coordina el poder tributario entre las diferentes entidades del Estado.

Actualmente el derecho constitucional tributario se entiende como el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centro de poder (nación, provincias, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto conocido como el de garantías de los contribuyentes, las cuales representan, desde la perspectiva estatal limitaciones constitucionales del poder tributario. (García, 1999, p. 219)

Se considera que el derecho tributario son las normas derivadas de la Constitución, que regulan todo lo relacionado con la tributación en un país determinado, con el fin de generar derechos y garantías para los particulares que se convierten en el sujeto pasivo de la relación tributaria.

## **Principio de libertad de empresa y su vulneración con el cierre definitivo de establecimiento comercial**

El segundo considerando del Código de Comercio, establece que: “el desarrollo de la iniciativa responde a un criterio mercantil cuya flexibilidad y amplitud estimulará la libre empresa...”.

Por otra parte, la Constitución Política de la República de Guatemala, no define qué es la libertad de empresa, pero en el artículo 43 regula que: “Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes”.

La Corte de Constitucionalidad, mediante Gaceta No. 50, expediente No. 444-98, sentencia de fecha 10 de noviembre de 1998, establece que:

El comercio es entendido como la actividad lucrativa que ejerce cualquier persona física o jurídica, sea en forma individual o colectiva, intermediando directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza, se encuentra especialmente reconocido y protegido por el artículo 43 de la Constitución Política de la República DE Guatemala , el cual preceptúa que el mismo puede ejercerse libremente, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes. Como puede apreciarse, este precepto formula una reserva en lo relativo a que sólo mediante leyes -dictadas por el Congreso de la República- puede restringirse la actividad de comercio...” (1998, p. 290)

De lo anterior se desprende que la libertad de empresa no es sólo una garantía constitucional, sino que es un derecho fundamental, pero el mismo no tendría ningún sentido si el Estado interfiriera en la actividad económica de manera directa, y por lo mismo, como un derecho garantizado no solo por el artículo 43 sino también por el 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se infiere que el modelo para ejercer la libertad de empresa es la economía de libre mercado, que se desenvuelve por intermedio de las empresas privadas sin el control directo de parte del gobierno. Los principales procesos y operaciones económicos son llevados a cabo por particulares, consumidores o empresas, y la interferencia gubernamental es mínima o -al menos- está claramente delimitada a través del marco jurídico vigente.

Es importante indicar que el artículo 118 de la Constitución Política de la República de Guatemala, fundamenta el régimen económico y social de la República de Guatemala en principios de justicia social. Asimismo, es obligación del Estado orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional. Cuando fuere necesario, el Estado

actuará complementando la iniciativa y la actividad privada, para el logro de los fines expresados.

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad Guatemalteca, según Gaceta No. 41, expediente No. 230-96, sentencia de fecha 31 de julio de 1996, indica que:

El artículo 118 contiene una indicación finalista del sentido de la Constitución en cuanto a fundar el régimen económico social de la República en principios de justicia social... Estas disposiciones de política económica conciernen a las estrictas competencias del poder público, el que tiene encomendado discernir, de acuerdo con las tendencias legislativas y en interpretación de la opinión pública y de los agentes económicos, las medidas que tiendan a incentivar el flujo de capitales y la retención de los mismos dentro del sistema nacional, en lugar de buscar otros mercados más atractivos. Asimismo, el de calcular que por efectos de la competencia la tasa promedio ponderado de intereses pasivos como activos tienda a encontrar el nivel apropiado a las condiciones económicas del país..." (1996, p. 41

Los impuestos es la disposición tributaria que cada ciudadano tiene con el Estado, tomando en cuenta que existe una necesidad de financiar gastos de un país que sirven para cubrir las necesidades del bien común y es importante que cada persona aporte una parte para hacerlo. Actualmente cada país tiene su número de impuestos diferente dependiendo de la legalidad con la que se maneje y la cantidad que destine a cada rubro del Estado.

El Estado se organiza para tal recaudación, imponiendo normas que regulan el monto y forma de pago, así como la sanción para quienes incurran en omisión del pago del mismo. El ente estatal tiene el deber de organizarse en forma armónica con la sociedad para el recaudo fiscal.

El artículo 74 del Código Tributario, contenido en Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en su tercer párrafo regula que “posterior a los cuatro años siguientes a la fecha en que se aplicó la primera sanción, se aplicará el cierre definitivo de la empresa, que corresponde efectuar al Registro Mercantil, debiendo cancelar la inscripción y la patente de comercio”.

De lo anterior, se puede analizar que el cierre definitivo de una empresa mercantil por una reincidencia de infracción tributaria, es contrario a los principios de libertad de empresa, equidad tributaria, justicia tributaria y la capacidad de pago, pues no es armónico con los contribuyentes, la economía de la sociedad se vería afectados pues se veda el derecho al trabajo, asimismo el perjudicial al Estado por dejar de percibir los tributos que de las mismas se generan.

Se efectuó un análisis a las normas antes citadas que encaminarían a una reforma del artículo 74 del Código Tributario, se regularía sanción equánime entre El Estado y la sociedad infractora, en el sentido de que, en lugar de esa sanción tan desproporcionada y perjudicial para los contribuyentes (el cierre definitivo de la empresa) sea aplicada una sanción pecuniaria, el cual no exceda de treinta días. De lo manifestado, la sociedad guatemalteca se vería beneficiada en razón que no se vedaría el derecho de empresa y de trabajo y El Estado seguiría percibiendo tributos que éstas generan.

Lograr que las normas tributarias, sean justas y equitativas en razón que el Estado debe de lograr su objetivo que es el bien común, creando, modificando o derogando las leyes que beneficien a la sociedad, apegadas al artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, puesto que el Estado debe de organizarse para garantizar a la población el trabajo y la libertad de empresa.

Asimismo, el derecho mercantil debe coadyuvar al desarrollo económico del país, por lo que el Estado debe de estimular la libre empresa, regida dentro de los márgenes de equidad y justicia tributaria, siendo éstas, armónicas, unitarias y sujetas a la Constitución Política de la República de Guatemala.

La comisión de los supuestos contenidos en el artículo 85 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, producen los efectos de la aplicación del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuyo procedimiento se encuentra regulado en el artículo 86 del mismo cuerpo legal, reformado por el artículo 42 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, y en consecuencia, la reincidencia en la comisión de estas infracciones, al tenor de lo estipulado en el artículo 74 del citado cuerpo legal, produce la aplicación del cierre definitivo de la empresa, establecimiento o negocio y su posterior cancelación de la inscripción y patente por el Registro Mercantil.

## **Conclusiones**

El Estado de Guatemala dentro de su contenido contiene la protección de la libre empresa, regida dentro de los márgenes de equidad y justicia tributaria, siendo éstas, armónico, unitario y sujeto a la Constitución Política de la República de Guatemala, tomando en consideración el bien común.

La reincidencia en la comisión de infracciones tributarias conforme lo establece el artículo 74 del Código Tributario, no debe producir la aplicación del cierre definitivo de la empresa, establecimiento o negocio y su posterior cancelación de la inscripción y patente por el Registro Mercantil, porque lesiona el bien común y el derecho de empresa constitucionalmente regulados.

Se considera como una sanción desproporcionada y fuera de la realidad social, la disposición contenida en el tercer párrafo del artículo 74 del Código Tributario, puesto que vulnera los principios constitucionales de libertad de empresa, justicia tributaria, equidad e igualdad, porque al reincidir las infracciones tributarias reguladas en el artículo 85 de la norma antes precitada se aplica la sanción de cierre definitivo de una

empresa, establecimiento o negocio así como la cancelación de la inscripción y la patente de comercio en el Registro Mercantil.

Se considera que el cierre definitivo de una empresa mercantil por una reincidencia de infracción tributaria, es contrario a los principios de libertad de empresa, equidad tributaria, justicia tributaria y la capacidad de pago, pues no es armónico con los contribuyentes, la economía de la sociedad se vería afectados pues se veda el derecho al trabajo, asimismo el perjudicial al Estado por dejar de percibir los tributos que de las mismas se generan.

## Referencias

### Textos:

Aranera, H. (2000). *Finanzas públicas*. Tercera Edición. Chile: Editorial Jurídica.

Bastidas, M. (2003). *Contabilidad y gestión del sector público venezolano*. Mérida: Universidad de los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales.

Chicas, R. (1992). *Apuntes de derecho tributario y legislación*. Guatemala: Editorial Universidad de San Carlos de Guatemala.

Delgadillo, L. (1986). *Principios de derecho tributario*. México: Editorial Pac, Segunda Edición.

García, C. (1999). *Derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma.

Margaín, E. (2007). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. México: Editorial Porrúa.

Massimo, G. (1991). *Derecho administrativo*. Madrid: Ministerio para las administraciones públicas.

Osorio, M. (2006). *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta.

Pereira, A. (2012). *Derecho constitucional*. Guatemala: Editorial Pereira.

Rodríguez, R. (2001). *Derecho fiscal*. México: Editorial Oxford.

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

## **Legislación:**

Constitución Política. (1985). Asamblea Nacional Constituyente de la República de Guatemala

Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 1991.

La Corte de Constitucionalidad, en Gaceta No. 50, expediente No. 444-98, de fecha 10 de noviembre de 1998